

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Inf. e Documentação (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Especialização em Contabilidade Pública

Cláudia Roberta Laranjeira dos Santos

**CONTROLE GERENCIAL DO CONTROLE INTERNO:
UM ESTUDO DE CASO NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

Brasília
2009

Professor Doutor José Geraldo de Sousa Júnior
Reitor *Pro Tempore* da Universidade de Brasília

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Inf. e
Documentação

Professor MsC. Elivânio Geraldo de Andrade
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Jorge Katsumi Niyama
Coordenador Geral do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis

Cláudia Roberta Laranjeira dos Santos

**CONTROLE GERENCIAL DO CONTROLE INTERNO:
UM ESTUDO DE CASO NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação da Universidade de Brasília, como requisito à conclusão do curso de Especialização em Contabilidade Pública e obtenção do grau de Especialista.

Orientador: Prof. Doutor Paulo Roberto Barbosa Lustosa

Brasília
2009

SANTOS, Cláudia Roberta Laranjeira dos.

Controle Gerencial do Controle Interno: Um Caso no Superior Tribunal de Justiça / Cláudia Roberta Laranjeira dos Santos -- Brasília, 2008.

36 p.

Monografia (Especialização em Contabilidade Pública) – Universidade de Brasília, 2008.

Bibliografia.

1.Controle Gerencial 2.Percepção 3.Controle Interno 4.Sistemas de Controle I.Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação da UnB.II.Título.

CDD –

Cláudia Roberta Laranjeira dos Santos

**CONTROLE GERENCIAL DO CONTROLE INTERNO:
UM ESTUDO DE CASO NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

Monografia defendida no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação da Universidade de Brasília, como requisito à conclusão do curso de Especialização em Contabilidade Pública e aprovada pela seguinte comissão examinadora:

Prof. Doutor Paulo Roberto Barbosa Lustosa
Orientador – Instituição

Examinador - Instituição

Brasília, 2009

Termino este ciclo da vida com mais uma vitória, que dedico a meu filho, Paulo Roberto,
razão de cada conquista profissional.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, por serem, todo tempo, o meu exemplo de como fazer mais para ser uma pessoa melhor e vencedora.

A minha irmã, que em todas as minhas ausências, exerceu, com desvelo, o meu papel de mãe, dedicando-se, ainda, à procura dos livros e traduções.

Ao meu orientador Professor Doutor Paulo Roberto Barbosa Lustosa pela dedicação e zelo ao me orientar na elaboração deste trabalho.

A todos os professores pelos valiosos conhecimentos compartilhados.

Aos colegas de trabalho que dispuseram do seu exíguo tempo para responder a pesquisa.

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo demonstrar a percepção dos servidores da Secretaria de Controle Interno do Superior Tribunal de Justiça acerca do nível de controle na referida unidade, à luz da estrutura conceitual proposta por Merchant e Van der Stede (2007). Para tanto, optou-se pela metodologia descritiva por meio da revisão bibliográfica sobre o assunto, realizando-se estudo de caso no intuito de aplicar os conceitos propostos ao caso concreto da Secretaria de Controle Interno do Superior Tribunal de Justiça, por meio de questionário aos servidores lotados nesta unidade. Constatou-se que no que diz respeito ao sistema de controle percebido pelos servidores entrevistados, em comparação com a teoria proposta, 68% (sessenta e oito por cento) das respostas de pesquisa se situam em um intervalo de confiança consistente com o bom sistema de controle. Esse resultado demonstra que o nível de controle percebido pelos entrevistados é satisfatório quanto ao gerenciamento das atividades realizadas pela unidade.

Palavras-chaves: 1.Controle Gerencial 2.Percepção 3.Controle Interno 4.Sistemas de Controle.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Média e Desvio Padrão da Percepção do Controle Global.....	26
Tabela 2: Média e Desvio Padrão da Percepção do Controle da Ação.	27
Tabela 3: Média e Desvio Padrão da Percepção do Controle das Pessoas.....	28
Tabela 4: Média e Desvio Padrão da Percepção do Controle do Resultado.....	29

SUMÁRIO

RESUMO	6
LISTA DE TABELAS	7
1 INTRODUÇÃO.....	9
1.1 Apresentação	9
1.2 Objetivos.....	10
1.3 Justificativa.....	10
1.4 Organização do trabalho	11
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
3 SISTEMAS DE CONTROLE	15
3.2.1 Classificações	16
3.2.2 Causas do descontrole	17
3.2.2.1 Ausência de motivação.....	18
3.2.2.2 Ausência de treinamento – limitações pessoais.....	20
3.2.2.3 Falta de direção.....	20
3.2.3 Como evitar problemas de controle.....	21
3.2.3.1 Automatização.....	21
3.2.3.2 Terceirização – eliminar atividades	21
3.2.3.3 Centralização	21
3.2.3.4 Compartilhamento de risco.....	22
4 DETALHAMENTO DO MÉTODO	23
4.1 Descrição do Ambiente	23
4.2 Da população	24
4.3 Procedimento de coleta de dados.....	25
5 RESULTADOS	26
5.1 Do Resultado Global	26
5.2 Do Controle da ação	27
5.3 Do Controle das pessoas.....	27
5.4 Do Controle do resultado.....	28
6 CONCLUSÕES	30
REFERÊNCIAS	31
BIBLIOGRAFIA CONSULTADA.....	33
APÊNDICE A – Questionário de Pesquisa	34

1 INTRODUÇÃO

1.1 Apresentação

Os sistemas de controle são necessários tanto nas organizações públicas quanto nas privadas, porque estão relacionados ao cumprimento dos objetivos institucionais desejados. Especificamente, em uma organização pública do Poder Judiciário, como o Superior Tribunal de Justiça (STJ), há a necessidade dos mais variados sistemas de controle para verificar o cumprimento das suas metas.

Por isso, as instituições públicas em geral são dotadas de órgãos voltados, especificamente, para o acompanhamento e controle dos seus processos operacionais. Este é o caso da Secretaria de Controle Interno do Superior Tribunal de Justiça (SCI/STJ). De acordo com o REGULAMENTO DOS SERVIÇOS DA SCI STJ (2005) à SCI compete, entre outras, acompanhar e controlar a execução orçamentária, financeira e patrimonial, planejar, coordenar e dirigir as atividades de controle interno, na forma da legislação pertinente, bem como, orientar os administradores, mediante o fornecimento de informações, visando subsidiar o processo de tomada de decisão.

Considerando que podem existir situações de descontrole, até mesmo nas unidades que se propõem a controlar as atividades de um determinado órgão, a questão que se levanta é qual a percepção dos servidores lotados na SCI/STJ, acerca do controle aplicado às atividades desempenhadas nessa unidade.

Para entendermos a relevância do processo de percepção, cita-se Kotler e Armstrong (2003), que afirmam que percepção é o processo por meio do qual uma pessoa seleciona, organiza e interpreta as informações recebidas para formar uma visão significativa do mundo ou de um determinado ambiente. A ação da pessoa é influenciada por sua percepção da situação.

Ainda nesse sentido, Bateson e Hoffman (2001) avançam e dissertam sobre a percepção do controle. Para esses autores, controle percebido refere-se às maneiras como pessoas percebem que têm a capacidade de gerenciar seus ambientes. Assim, quanto mais alto o nível de controle percebido pelo servidor, maior a satisfação no trabalho, gerando resultados positivos no desempenho das atividades.

A percepção do controle, combinada com a atitude em relação ao comportamento, conduz à formação de uma intenção comportamental. Quanto mais favoráveis são as atitudes

e quanto maior o controle percebido, maior deve ser a intenção pessoal de realizar o comportamento. O grau de controle refere-se às habilidades, recursos e outros pré-requisitos necessários para desempenhar um dado comportamento. O desempenho bem-sucedido depende não somente da intenção favorável, mas também de um nível suficiente de controle. (LACERDA E VEIGA, 2008)

Segundo Ajzen (2002), uma vez que o controle comportamental percebido é preciso, pode servir como uma aproximação do controle real e ser usado para a previsão do comportamento. Níveis baixos de controle percebido podem levar as pessoas a estado de tensão e ansiedade, o que resulta em fraco desempenho.

Dessa forma, o presente trabalho se propõe a analisar se a SCI/STJ se submete de alguma forma, a sistemas de controle na execução de suas atividades, conforme a percepção dos servidores. Para tanto, a pesquisa vale-se de estrutura teórica proposta por Merchant e Van der Stede (2007).

O método escolhido para avaliar a citada percepção foi a aplicação de questionário, elaborado pelo autor, aos servidores lotados na SCI/STJ, utilizando-se a Escala Likert.

1.2 Objetivos

Considerando o problema precedente, o presente estudo tem como objetivo geral identificar a percepção dos servidores da Secretaria de Controle Interno acerca do nível de controle na referida unidade, à luz da estrutura conceitual proposta por Merchant e Van der Stede (2007).

Especificamente, e para o alcance do objetivo geral pretende-se elaborar um questionário com abrangência na estrutura teórica de um ambiente de controle e aplicar esse questionário a uma amostra representativa de pessoas que trabalham em uma determinada unidade do Superior Tribunal de Justiça.

1.3 Justificativa

A relevância do presente trabalho consiste em fornecer aos colaboradores do STJ uma visão percebida do nível de controle existente na SCI/STJ, para que, em outra oportunidade, seja desenvolvido um trabalho de melhoria e/ou implantação de Sistemas de Controle Gerencial. Além disso, os resultados da pesquisa podem gerar ações corretivas por conta da gestão do STJ, no caso de haver uma eventual percepção de descontrole na SCI/STJ.

Embora a avaliação seja vinculada à percepção dos servidores, o seu valor se justifica, pois, afinal são as pessoas que estão lidando com os processos operacionais e esta visão de quem executa as operações tem muito valor como diagnóstico da real situação.

Apesar da relevância do tema em estudo, o assunto ainda não foi abordado, até o momento, com a acuidade e detalhamento que lhe é exigido, nas organizações públicas.

1.4 Organização do trabalho

Além desta seção de introdução, esse trabalho está composto de mais quatro partes. A segunda parte trata da revisão da literatura, descrevendo-se o Controle Gerencial e a terceira trata das particularidades do Sistema de Controle. Em seguida, detalha-se a metodologia de pesquisa, e por fim, apresenta-se os resultados obtidos através de questionários realizados, comparados com a estrutura teórica abordada nas seções anteriores, concluindo-se o trabalho e sugerindo-se os seus possíveis desdobramentos posteriores.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Os sistemas de controle gerencial não podem se limitar a um conjunto de instrumentos burocráticos que têm existência por si mesmos, criando a ficção de que existe um sistema de controle ou justificando o poder e influência de quem os administra (GOMES e SALAS, 2001).

Segundo Flamholtz (1996), as organizações necessitam do controle gerencial porque são formadas por pessoas de interesses diferentes, assim como, diferentes tarefas e perspectivas. Para esse autor, a ausência de um sistema de motivação para atingir os objetivos da organização incentiva essas pessoas a tomar decisões e agir em função das suas necessidades e metas pessoais, que nem sempre são as metas e as necessidades da organização.

Reconhecendo o papel das pessoas na execução do Sistema de Controle Gerencial, alguns aspectos devem ser considerados como pontos fundamentais de um Sistema de Controle Gerencial: os indivíduos geralmente agirão em prol de seus interesses pessoais. Dessa forma, o Sistema de Controle Gerencial deve ser desenhado de forma a obter vantagens, tendo em vista esse comportamento humano. Assim, devem ser alinhados os objetivos dos colaboradores com os objetivos da organização, implementando incentivos que promovam a congruência de metas (HORNGREN, SUNDEM e STRATTON, 2004).

Diante disso, a congruência de metas é alcançada quando os colaboradores, que estão comprometidos com as suas próprias metas, também tomam decisões em prol das metas gerais da organização (HORNGREN, SUNDEM e STRATTON, 2004). Da mesma maneira, Anthony e Govindarajan (2001) afirmam que é função do Sistema de Controle Gerencial assegurar a congruência de objetivos. Portanto, o autor conclui que um dos principais propósitos do controle gerencial é assegurar a congruência de metas, ou seja, que os planos estabelecidos pela empresa sejam projetados de um modo que, à medida que seus colaboradores atinjam suas metas próprias, estejam colaborando para o atingimento das metas da empresa.

Considerando os diversos modelos de gestão desenvolvidos nas últimas décadas, é relevante destacar as principais abordagens sobre controle gerencial. Segundo Gomes e Salas (2001), tais abordagens foram desenvolvidas por Anthony (1965), Lorange e Morton (1974), Flamholtz (1979) e por Hofstede (1981).

Remontam de 1965 as primeiras abordagens sobre o assunto, quando Anthony (1965), afirmou que o controle gerencial é o processo pelo qual os administradores asseguram que os recursos sejam obtidos e usados eficaz e eficientemente. Dessa maneira, propõe um modelo prático do processo de controle, com foco na responsabilização das unidades organizacionais e na avaliação de desempenho. Pressupondo a existência de diferentes níveis de decisão, o objetivo do sistema de controle gerencial é o *goal congruence*. (ANTHONY, 1965).

O *framework* de Lorange e Morton (1974) salienta as características do ambiente que são relevantes para a organização, em função de sua necessidade de adaptações diante das dinâmicas externas e interna, ou seja, são as características ambientais que condicionam as características organizacionais.

Na abordagem de Hofstede (1981), percebe-se uma preocupação com os seguintes pontos:

- a) a divergência entre os objetivos da organização e os profissionais, pois existem conflitos de interesses e valores entre as pessoas;
- b) a possibilidade de avaliação dos resultados de uma atividade através de identificação e comparação; e
- c) o efeito benéfico da repetitividade da atividade sobre o aprendizado, e, conseqüentemente, o aumento do conhecimento da empresa.

Para esse autor, a implantação de um sistema de controle gerencial requer mudanças significativas na filosofia de controle da empresa, por se basear em uma visão mais ampla de um processo sócio psicológico bastante diferente dos sistemas tradicionais. O autor conclui que a essência dessa abordagem está centrada em variáveis políticas, como negociação, valores e julgamentos.

Novamente, sob a ótica de Flamholtz (1979), o controle gerencial é visto como sendo o processo de influenciar o comportamento dos membros da organização, aumentando a probabilidade das pessoas se comportarem de modo a alcançar os objetivos da organização. Assim como Anthony (1965), ele reforça a importância da congruência de objetivos, pois, a motivação de indivíduos ou grupos é o elemento chave, não se tratando de controlar o comportamento das pessoas de maneira predeterminada, mas influenciá-las a agirem de forma consistente com os objetivos da organização.

Segundo Gomes e Salas (2001), a crescente internacionalização da gestão empresarial e o auge do neoliberalismo que promoveu um forte desenvolvimento das concepções tecnocráticas e racionais da contabilidade de gestão estimularam uma crescente atenção pela

influência e estreita relação desta com o contexto sociocultural, econômico e político. Com base nesta concepção, para esses autores, o controle gerencial pode ser considerado a partir de duas perspectivas: uma perspectiva estratégica e uma perspectiva organizacional. Na primeira, trata-se de facilitar a adaptação estratégica da organização em seu contexto social; na segunda, trata-se de assegurar que toda organização se orienta conjuntamente na direção dos objetivos dos membros da administração.

A partir da perspectiva do controle estratégico, Atkinson (2000) afirma que a contabilidade gerencial necessita articular-se com as opções estratégicas escolhidas pelas empresas para tornar-se um colaborador importante, visando o sucesso da organização. Neste sentido, as medidas de desempenho estratégico devem proporcionar ações que estejam orientadas para manutenção e melhoria contínua da posição competitiva da organização. Para tanto, esse autor ressalta que, a geração de informação a cerca do contexto social e competitivo ocupa lugar de destaque.

Já sob a perspectiva do controle organizacional, Berry *et al.* (2005) abordam que o controle diz respeito a todos, quer se trate de um gerente na direção de um departamento, do presidente de uma multinacional tentando controlar suas empresas, ou apenas um indivíduo afetado pelas atividades que ocorrem dentro de uma organização. Enfim, o controle organizacional refere-se ao desenho de instrumentos e ao exercício de ações que estejam direcionadas a influenciar no comportamento das pessoas que fazem parte da organização (BERRY *et al.*, 2005).

Dentro deste contexto, o que irá definir a adoção de um ou outro sistema de controle serão as características da organização e do contexto social. Sendo que a dimensão da organização, a relação de propriedade, a cultura, as relações interpessoais, o grau de descentralização e a formalização das atividades compreendem as características da organização; enquanto o grau de dinamismo e a concorrência moldam o contexto social (BERRY *et al.*, 2005).

Com base nessas considerações, percebe-se que é grande o número de variáveis determinantes do sistema de controle a ser utilizado por uma organização.

3 SISTEMAS DE CONTROLE

Num sentido mais amplo o sistema de controle pode ser percebido como tendo duas funções básicas: o controle estratégico e o controle gerencial. O foco do trabalho será em controle gerencial - controle das operações, mas como as operações são provenientes de uma estratégia é importante conceituá-la e ainda, diferenciar controle estratégico de controle gerencial.

3.1 Controle Estratégico

Estratégia, segundo Merchant e Van der Stede (2007) é a mobilização de recursos para se atingir um objetivo, portanto, só tem sentido falar de estratégia se houver objetivo. Para esses autores, a estratégia é quando as organizações definem como vão utilizar os seus recursos para alcançar uma meta definida.

Segundo Anthony e Govindaranjan (2001) embora haja diferença entre definições existentes, há um consenso de que a estratégia descreve a direção geral em que uma organização planeja mover-se para atingir seus objetivos. Qualquer organização bem administrada, para esses autores, tem uma ou mais estratégias, embora muitas vezes, estas não sejam explícitas. Andrews (1971), *apud* Anthony e Govindaranjan (2001), descreve que a formulação de uma estratégia é um processo que a alta administração emprega para avaliar os pontos fortes e fracos da empresa à luz das oportunidades e dos riscos existentes e, em seguida, definir estratégias condizentes com as capacidades fundamentais da empresa para aproveitar as oportunidades que o ambiente apresenta.

Na abordagem daqueles autores (2001), o controle da estratégia é o conjunto de mecanismos que a empresa dispõe para analisar o cenário que represente ameaças e oportunidades à continuação da empresa no mercado competitivo, confrontando isso com os pontos fortes e fracos dentro da empresa.

Englobando os conceitos já apresentados, estratégia é a ação relacionada com objetivos e desafios, e com modos de persegui-los, que afetam a organização como um todo. É um conjunto de linhas administrativas básicas que especifica a posição da empresa diante dos seus produtos e mercados, as direções em que ela procura desenvolver-se e transforma-se, a maneira pela qual configurará seus recursos, as potencialidades que procurará explorar e, inversamente, as fraquezas que procurará evitar. Representa a definição do caminho mais

adequado a ser seguido pela empresa para alcançar uma situação desejada. (OLIVEIRA, 2007).

Esses elementos que permitem que a organização tenha uma idéia mais ou menos *on line*, tão claras quanto possíveis, das ameaças e das oportunidades que estão no seu ambiente próximo, no seu ambiente remoto ou distante, confrontado com aquilo que ela tem de forte e tem de fraco, é que vai levar a formulação das suas diretrizes estratégicas para cumprimento daquele objetivo.

3.2 Controle Gerencial

O controle gerencial está voltado para o comportamento das pessoas. De acordo com Merchant e Van der Stede (2007), o controle gerencial é um conjunto de procedimentos, rotinas, elementos que visam fazer com que as pessoas façam aquilo que as empresas esperam delas. Por sua vez, Anthony e Govindaranjan (2001) mostram o controle gerencial como o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas.

A finalidade do controle gerencial é assegurar que as estratégias sejam obedecidas, de forma que os objetivos da organização sejam atingidos. Dessa forma, podemos resumir que o controle gerencial está mais voltado para as operações, ou seja, é a execução, implementação da estratégia.

3.2.1 Classificações

O controle pode ser classificado em 4 categorias: o controle da ação, controle das pessoas, o controle dos resultados e o controle social, também chamado de cultural. (MERCHANT E VAN DER STEDE, 2007)

O controle da ação é um tipo de controle que é concomitante a realização da ação. Refere-se às atividades de controle efetuadas ao mesmo tempo de ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar.

O controle das pessoas é um tipo de controle anterior à ação, precede os demais controles. Refere-se às atividades de controle efetuadas ao mesmo tempo da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar. Ocorre na fase do recrutamento, pois as organizações querem selecionar pessoas que sejam capazes, que sejam éticas, que sejam responsáveis e disciplinadas. Além disso, é instrumento de controle das pessoas o treinamento.

O controle do resultado é posterior a ação. Refere-se às atividades de controle efetuadas após a ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar. A ação já foi feita e se obteve com isso um determinado resultado. Esse resultado é comparado com um determinado padrão esperado de resultado e depois isso gera um sistema de recompensa ou de penalidade. Basicamente todos os elementos de controle numa organização vão se situar nessas categorias.

Já o controle social é a mais elevada forma de controle. É preciso ter passado por todas as fases anteriores, controle da ação, controle das pessoas, controle dos resultados, e agora quem passa a controlar o ambiente são os próprios empregados, ou seja, eles estão tão conscientes do seu papel, da sua responsabilidade, estão tão motivados, tão treinados que eles próprios pressionam os colaboradores pra que haja um maior sentido da organização. Isso ocorre muito em casos onde a falha de um dos membros da equipe tem grande influência no resultado de todos, como, por exemplo, um time de futebol, ou esportes coletivos no geral.

Em resumo, o controle social e cultural pressupõe que haja uma clara percepção do resultado das ações individuais no todo.

3.2.2 Causas do descontrole

Para ter alta probabilidade de êxito de sucesso as organizações devem manter um bom controle gerencial. Bom controle significa que os gestores podem confiar, razoavelmente, que não haverá surpresas desagradáveis. Essa afirmação, fora de controle é utilizada para descrever uma situação onde haja uma alta probabilidade de um desempenho baixo, seja em termos gerais ou em termos específicos, em uma área específica, de acordo com Merchant e Van der Stede (2007).

O bom controle gerencial ainda permite alguma probabilidade de falha, porque o controle perfeito não existe, exceto, talvez, em circunstâncias bastante incomuns. Mesmo que estejamos numa situação de bom controle social, não estamos isentos de falhas.

Ainda segundo Merchant e Van der Stede (2007), o controle perfeito requereria uma segurança completa de que todos os sistemas de controle físico estivessem a prova de falhas e que todos os indivíduos nos quais a organização deve confiar sempre ajam da melhor maneira possível. O controle perfeito, não é, obviamente, uma expectativa realística, porque é virtualmente impossível instalar Sistemas de Controle Gerencial tão bem desenhados que eles garantam um bom comportamento. Além disso, como esses sistemas têm custo, é raro, se é que pode existir, valer a pena a implementação de controles suficientes para atingir esse controle perfeito.

O custo de não se ter o controle perfeito pode ser denominado de perda de controle, assim entendido como a diferença entre o desempenho que é teoricamente possível, dada a estratégia selecionada, e o desempenho que pode ser razoavelmente esperado com o Sistema de Controle Gerencial implementado. Entretanto, os melhores Sistemas de Controle Gerencial deveriam ser implementados apenas se esses sistemas reduzissem a perda do controle, ou seja, essa gradação da implementação do Sistema de Controle Gerencial só seria explicada e defensável se o benefício que ela fosse gerar fosse maior que o custo de implementação. (MERCHANT E VAN DER STEDE, 2007)

Dessa maneira, segundo esses autores, não falamos em controle perfeito, e sim em controle ótimo. Controle ótimo é quando essas perdas do não controle são pequenas comparativamente ao custo de implementá-las, comparativamente ao benefício, ou ainda, em razão dos custos de controle, o controle perfeito é raramente um resultado ótimo. O que é ótimo é o controle que seja bom o suficiente a um custo razoável.

Com base no exposto, Merchant e Van der Stede (2007) questionam: Porque as pessoas não realizam suas tarefas da maneira que as organizações desejam? Por três principais motivos, porque lhes falta motivação, porque não sabem fazer (ausência de treinamento) ou porque lhes falta direção, fatores que podemos chamar de causas do descontrole.

3.2.2.1 Ausência de motivação

Mesmo que os indivíduos entendam o que as organizações esperam deles, alguns não agem da forma como as empresas gostariam em função de problemas motivacionais. Esses problemas são comuns porque os objetivos individuais e organizacionais não coincidem. A maioria, senão todos os empregados agem de acordo com seus interesses pessoais ao invés de optar pelos interesses da organização. (MERCHANT E VAN DER STEDE, 2007)

A motivação dá ênfase a diversas variáveis acerca do comportamento humano. Assim podemos elencar várias teorias discutidas por diversos autores sobre o que motiva as pessoas.

McClellan (1978), *apud* Bowditch e Buono, (1997), afirma que identificou três necessidades básicas que as pessoas desenvolvem: necessidades por realização, poder e afiliação (necessidades sociais). Podemos inferir, conforme esse autor, que alguns indivíduos serão mais motivados pelas necessidades sociais, enquanto outros serão motivados pela necessidade de atingir diversas metas ou conquistar certo grau de poder ou influência sobre outras pessoas. Pode-se desenvolver de programas de treinamentos para aumentar a motivação por realização, por exemplo.

Sobre o assunto, Bowditch e Buono (1997), seguem um modelo básico do processo de motivação, a chamada teoria das expectativas:

O modelo de motivação é uma função de três componentes: uma expectativa de esforço-desempenho, no sentido de que um esforço maior trará um bom desempenho (expectativa); uma percepção de desempenho-resultados, no sentido de que um bom desempenho trará certos resultados ou recompensas (instrumentalidade); e o valor ou atração de uma certa recompensa ou resultado para a pessoa (valência).

Com base nessa teoria, podemos dizer que o indivíduo, para se motivar, precisa dar valor ao resultado ou recompensa, precisa ainda acreditar no esforço adicional, que levará a um melhor desempenho, melhores resultados ou recompensas maiores. Dessa maneira, os colaboradores estarão motivados a produzir em função das recompensas desejadas (BOWDITCH e BUONO, 1997).

Nesse sentido, Anthony e Govindarajan (2001), afirmam que a solução do problema gerencial de motivar pessoas a se comportarem de maneira que busque atingir as metas da organização está ligada a relação entre os incentivos concedidos pela organização e os objetivos pessoais. Os indivíduos são influenciados tanto por incentivos positivos como por incentivos negativos. Um incentivo positivo, ou “prêmio”, é um evento que resulta em maior satisfação dos anseios pessoais. Um incentivo negativo, ou “punição”, é um evento que resulta numa redução da satisfação dos anseios pessoais. Incentivos na forma de prêmios são um modo de satisfazer a necessidades, que os indivíduos não pode obter sem entrarem na organização. As organizações concedem prêmios aos que têm um desempenho condizente com pormenores preestabelecidos. A pesquisa de incentivos, nas palavras dos autores, tende a constatar que:

- Os indivíduos tendem a ser motivados mais fortemente pela possibilidade de ganharem prêmios de incentivos do que pelo receio de punição, fato que sugere que os sistemas de controle gerencial devem ser orientados para incentivos de prêmios.
- Um prêmio pessoal atende a situações. A recompensa monetária é um meio importante de satisfazer a certas necessidades, porém além de certo nível de satisfação, o valor da recompensa não é necessariamente tão importante como recompensas não monetárias.
- Se a alta administração demonstra, por meio de seus atos, que considera o sistema de controle gerencial importante, os executivos (gestores no caso das organizações públicas) também pensarão do mesmo modo. Se a alta

administração dá pouca atenção ao sistema, os executivos provavelmente também não lhe darão atenção.

- Os indivíduos ficam profundamente motivados quando recebem relatórios a respeito de seu próprio desempenho. Sem essa retroalimentação, as pessoas têm dificuldade para sentir terem cumprido uma tarefa e para sentir-se realizadas; tem também certa dificuldade para definir ações corretivas necessárias para atingir seus objetivos.
- A motivação é mais fraca quando a pessoa considera um incentivo inatingível, ou, ao contrário, atingível com demasiada facilidade. Ela é forte quando o objetivo pode ser atingido com algum esforço e quando a pessoa considera sua obtenção importante para satisfação de seus desejos (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2001).

Em verdade, existem diversas teorias motivacionais, de diversos autores, que não serão tratadas aqui por não serem o foco do trabalho, e apesar dos diferentes pontos de vista, todos de uma forma generalizada servem pra explicar que falta de motivação é uma causa de descontrole.

3.2.2.2 Ausência de treinamento – limitações pessoais

Para Merchant e Van der Stede (2007), muitos colaboradores sabem o que as empresas esperam deles e as vezes estão até motivados para atingir essas metas, todavia, nem sempre conseguem em função de limitações pessoais, que variam de pessoa pra pessoa. Podem ser causadas por falta de treinamento, falta de experiência ou simplesmente por não ter competência para assumir determinadas tarefas.

Em alguns casos o treinamento pode ser utilizado para reduzir o grau de limitação.

3.2.2.3 Falta de direção

Alguns indivíduos não têm um bom desempenho, simplesmente porque eles não sabem o que a organização espera deles. Quando ocorre essa falta de direcionamento, a probabilidade dos comportamentos desejados ocorrerem é obviamente pequena. Assim, uma das funções de controle gerencial diz respeito a direcionar os funcionários para que eles maximizem suas contribuições para o cumprimento dos objetivos organizacionais, conforme Merchant e Van der Stede (2007).

Esses três problemas de controle podem obviamente ocorrer simultaneamente e em qualquer ordem. Um empregado pode entender o que está sendo pedido, pode não estar motivado e pode não ser capaz de finalizar bem o que foi solicitado.

3.2.3 Como evitar problemas de controle

Evitar um problema de controle significa eliminar problemas que causariam prejuízos para a organização. Não é possível para as organizações eliminar totalmente os problemas de controle, porém, em muitos casos elas podem evitá-los ou reduzir ao máximo a perda potencial de controle se os problemas ocorrerem. Podemos destacar, conforme esses autores, quatro mecanismos para evitar problemas de controles, a saber: automatização, eliminar atividades (terceirização), centralização, compartilhamento do risco. (MERCHANT VAN DER STEDE, 2007)

3.2.3.1 Automatização

O descontrole existe, fundamentalmente, por causa das pessoas. Porque as pessoas estão envolvidas no processo de realização das tarefas é que surgem as falhas, então, de acordo com a teoria de Merchant e Van der Stede (2007), evitar-se-iam os problemas de controle se tivéssemos uma automação quase total dos processos, pois as máquinas, supostamente, não têm problemas de motivação, são programadas para fazer o que se espera delas, e quando ficam obsoletas são trocadas ou passam por um processo de *up grade*.

Quanto mais automatizado um processo repetitivo, rotineiro, mais aquele processo está sob controle. O problema é que as pessoas, de alguma forma, sempre estarão em contato com as máquinas, assim, a ausência total do problema de controle é uma ficção.

3.2.3.2 Terceirização – eliminar atividades

Outro mecanismo para se evitar problemas de controle é terceirizar. Quando as organizações terceirizam deixam claro, contratualmente, o que querem obter como resultado. Quem terá problemas de controle é a empresa terceirizada. Independentemente da situação, ela é obrigada a apresentar o resultado pactuado.

3.2.3.3 Centralização

Centralização, também é uma forma de evitar problemas de controle. A centralização consiste na subordinação das pessoas a uma autoridade central, que reserva para si a decisão dos negócios mais importantes. Sob essa ótica conceitual proposta por Merchant e Van der

Stede (2007), o problema de controle estaria sob a responsabilidade de quem está centralizando a função.

3.2.3.4 Compartilhamento de risco

O termo risco é utilizado em administração, atuária, economia, direito e outras ciências, para designar o resultado objetivo da combinação entre a probabilidade de ocorrência de um determinado evento, aleatório, futuro e que independa da vontade humana, e o impacto resultante caso ele ocorra. Para a ciência atuarial esse conceito pode ser ainda mais específico ao se classificar o risco como uma a probabilidade de ocorrência de um determinado evento que gere prejuízo econômico. (WIKIPÉDIA ENCICLOPÉDIA, 2008)

O simples fato de uma atividade existir abre a possibilidade da ocorrência de eventos ou combinação deles, cujas conseqüências constituem oportunidades para obter vantagens ou então ameaças ao sucesso. Assim, compartilhar o risco é uma prática que sustenta a responsabilização por mais de uma pessoa quando da execução de tarefas que possam acarretar problemas para a instituição.

4 DETALHAMENTO DO MÉTODO

Dadas as características do objeto de estudo, optou-se pela pesquisa exploratória, de abordagem qualitativa, com revisão teórica e aplicação de questionário em escala Likert. Essa escala é um conjunto de afirmativas que serão respondidas de acordo com intervalos de percepções acerca do objeto questionado, conforme demonstrado no Apêndice A. O questionário aplicado aborda um conjunto de temáticas relativas a Sistemas de Controle Gerencial, com o propósito de medir a percepção dos servidores da SCI/STJ sobre o nível de controle gerencial existente nesta unidade.

De posse dos dados, foi calculada a média e o desvio-padrão para comparar os números da unidade com a teoria apresentada.

4.1 Descrição do Ambiente

Para melhor entendimento da população estudada, apresenta-se o organograma da SCI/STJ:

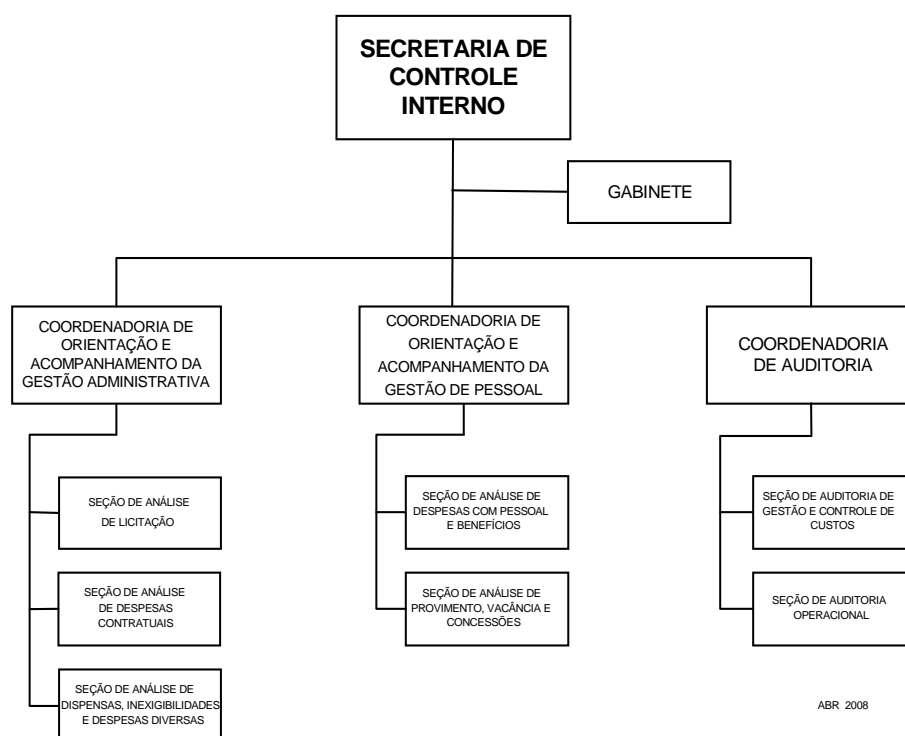


Figura 1: Organograma da SCI/STJ.
Fonte: Regulamento da SCI/STJ.

A SCI/STJ, unidade especializada de controle e auditoria, subordinada ao Presidente, tem por finalidade acompanhar a execução dos programas de trabalho e a gestão orçamentária, financeira, contábil, operacional, patrimonial e de pessoal no Tribunal quanto à legalidade, moralidade e legitimidade; orientar a atuação dos gestores; verificar a utilização regular e racional dos recursos e bens públicos; avaliar os resultados obtidos pela Administração quanto à economicidade, eficiência e eficácia, e ainda:

- planejar, coordenar e dirigir as atividades de controle interno, na forma da legislação pertinente e de acordo com o Plano Anual de Atividades de Auditoria e Acompanhamento;
- acompanhar e controlar a execução orçamentária, financeira e patrimonial;
- acompanhar o cumprimento das normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal, especialmente quanto à observância dos limites das despesas públicas sujeitas ao controle fiscal, nos termos da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF);
- verificar a utilização regular e racional dos recursos e bens públicos e avaliar os resultados alcançados pelos administradores;
- criar condições para assegurar eficácia ao controle externo;
- orientar os administradores, mediante o fornecimento de informações, visando subsidiar o processo de tomada de decisão;
- planejar, coordenar e executar o programa de auditoria interna, a fim de assessorar a administração do Tribunal na prática da gestão administrativa;
- elaborar o processo de Tomada de Contas a ser enviado ao Tribunal de Contas da União; e
- atuar junto ao Tribunal de Contas da União, com vistas a aprimorar o canal de comunicação com aquele órgão de controle externo, visando à otimização dos procedimentos de análise e de auditoria executados pela Secretaria (REGULAMENTO DOS SERVIÇOS DA SECRETARIA DE CONTROLE INTERNO, 2005).

4.2 Da população

Foi escolhida a pesquisa por população composta por todos os servidores lotados na SCI/STJ, com vistas à melhor avaliação do objeto pesquisado, conforme demonstrado no Quadro 1.

SECRETARIA DE CONTROLE INTERNO	TOTAL DE SERVIDORES LOTADOS (I)	ENTREVISTADOS (II)	ABSTENÇÕES (III)	ENTREVISTAS VÁLIDAS (IV)	(V) = (II)/(I) em %	(VI) = (III)/(II) em %	(VII) = (IV)/(II) em %
Gabinete da Secretaria	3	3	0	3	100%	0%	100%
Coordenadoria de Orientação e Acompanhamento da Gestão Administrativa	16	16	0	16	100%	0%	100%
Coordenadoria de Orientação e Acompanhamento da Gestão de Pessoal	13	13	1	12	100%	8%	92%
Coordenadoria de Auditoria	15	15	1	14	100%	7%	93%
Total	47	47	2	45	100%	4%	96%

Quadro 1: Grupo de pesquisa SCI/STJ.

Fonte: Elaboração própria

Como se observa, a população da Secretaria de Controle Interno é de 47 pessoas, lotadas no Gabinete da Secretaria – 3%, na Coordenadoria de Orientação e Acompanhamento da Gestão Administrativa – 34%, na Coordenadoria de Orientação e Acompanhamento da Gestão de Pessoal – 28%, e na Coordenadoria de Auditoria – 32%. A abstinência total foi de 4%, restando como entrevistas válidas um percentual significativo de 96%, suficiente para validar o objeto pesquisado.

4.3 Procedimento de coleta de dados

No que diz respeito ao procedimento de coleta dos dados, optou-se pela distribuição dos questionários às pessoas para posterior devolução, de modo que os servidores respondessem sem a presença do autor para que não houvesse indução das respostas, obtendo-se assim, maior neutralidade nos dados da pesquisa.

Dos 47 entrevistados, dois se abstiveram de opinar, entretanto esse número não representou comprometimento da pesquisa, visto que se trata de apenas 4% do total da população entrevistada.

5 RESULTADOS

A seguir serão apresentados os resultados da pesquisa, bem como as discussões cabíveis.

5.1 Do Resultado Global

A Tabela 1 apresenta um sumário da análise da percepção do controle geral na SCI/STJ. Para tanto, essa percepção será desdobrada em 3 elementos de controle dos 4 que compõem o plano de referência apresentado na revisão da literatura. No questionário não abordamos o controle social, pois, inicialmente, verificou-se que não existia um ambiente para esse controle.

Tabela 1: Média e Desvio Padrão da Percepção do Controle Global.

ELEMENTOS DO CONTROLE	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO
Controle da ação	3,55	1,13
Controle das pessoas	3,66	0,96
Controle do resultado	3,42	0,87
TOTAL	3,54	1,06

Fonte: Elaboração própria

Constatou-se que a média de percepção apresentada foi de 3,54 com um desvio padrão de 1,06. Isso significa que em um extremo inferior pode-se atingir uma média de 2,50 e num extremo superior podemos atingir 4,62. Dessa forma, extrai-se que aproximadamente 68% das amostras estão contidas no intervalo de confiança de 2,50 a 4,62.

5.2 Do Controle da ação

Observou-se que a média de percepção acerca do controle da ação foi de 3,55 com um desvio padrão de 1,14, conforme demonstrado no Tabela 2.

Tabela 2: Média e Desvio Padrão da Percepção do Controle da Ação.

AFIRMATIVAS	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO
No ambiente de trabalho existem câmeras suficientes para controlar as ações	2,51	1,24
No ambiente de trabalho existem pessoas que coordenam as tarefas a serem realizadas	4,37	0,65
São utilizados formulários regurlamente para controle das atividades na sua unidade de trabalho	3,44	1,10
O conjunto de rotinas e procedimentos existente para orientar as pessoas é plenamente seguido na sua unidade	3,62	0,94
Você percebe claramente a contribuição das suas atividades para a estratégia do órgão	3,80	0,81
TOTAL	3,55	1,14

Fonte: Elaboração própria

Constatou-se que em um extremo inferior pode-se atingir uma média de 2,41 e em um extremo superior, de 4,69. Conclui-se que os entrevistados se situam no intervalo de confiança entre 2,41 e 4,69, demonstrando, no geral, um bom controle da ação.

Entretanto, observa-se que, no que diz respeito da suficiência de câmeras para controlar as ações, evidenciou-se uma significativa distorção, visto que o intervalo de confiança varia de 1,27 a 3,75. Ao considerar a média do extremo inferior de 1,27, constata-se que os servidores entrevistados possuem a percepção da insuficiência dessas câmeras no controle das ações.

Os demais itens analisados nesse campo pesquisado não apresentaram distorções significativas, permitindo a conclusão de que o controle é satisfatório, na percepção dos servidores.

5.3 Do Controle das pessoas

Verificou-se que a média de percepção acerca do controle da ação foi de 3,66 com um desvio padrão de 0,96, conforme demonstrado na Tabela 3.

Tabela 3: Média e Desvio Padrão da Percepção do Controle das Pessoas.

AFIRMATIVAS	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO
O código de ética existente é do conhecimento de todos e plenamente seguido na sua unidade de trabalho	3,07	1,07
O regulamento interno existente é do conhecimento de todos e plenamente seguido na sua unidade de trabalho	3,47	1,08
O programa de treinamento existente é amplamente utilizado no seu ambiente de trabalho	3,89	0,88
Os treinamentos oferecidos sempre estão alinhados com as atividades da unidade	3,91	0,70
Você desenvolve seu trabalho com total motivação	3,84	0,88
Você possui total aptidão para realizar as tarefas que lhe são atribuídas	3,76	0,86
TOTAL	3,66	0,96

Fonte: Elaboração própria

Constata-se que nesse elemento de controle as distorções foram menores que os demais, até aqui analisados, uma vez que o desvio padrão foi de 0,96. Observa-se que o treinamento e a motivação são percebidos pelos entrevistados como efetivos instrumentos do controle, confirmando os enunciados teóricos que apontam como fator de descontrole a ausência de treinamento e motivação.

5.4 Do Controle do resultado

Apurou-se que a média de percepção acerca do controle do resultado foi de 3,42, com um desvio padrão de 0,88, conforme demonstrado no Tabela 4.

Como controle posterior a ação, verificou-se que a percepção dos entrevistados é no sentido de que se trata de um bom controle.

Esse resultado é significativo, pois, de acordo com a teoria, trata-se de um tipo de controle em que todos os elementos da organização se situam nele, visto que ele é o final de todos os demais controles e que gera um sistema de recompensa ou de penalidade, conforme os resultados.

Tabela 4: Média e Desvio Padrão da Percepção do Controle do Resultado.

AFIRMATIVAS	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO
As metas existentes são integralmente cumpridas na sua unidade	3,36	0,98
As atividades que você realiza estão plenamente alinhadas com os objetivos da unidade	4,24	0,48
A mensuração do seu desempenho é realizada periodicamente	3,58	0,94
Um sistema de recompensas com base no desempenho é regularmente utilizado	2,51	1,10
TOTAL	3,42	0,88

Fonte: Elaboração própria

Constata-se que houve dois pontos relevantes. Primeiro, a média de 4,24 com desvio padrão de 0,48, com intervalo de confiança de 3,76 a 4,72, para a assertiva “As atividades que você realiza estão plenamente alinhadas com os objetivos da unidade”. Nesse caso, observou-se o pico de melhor percepção do controle, revelando que os entrevistados percebem nitidamente que suas atividades estão em consonância com as atribuições da unidade, institucionalmente definidas.

Segundo, a média de 2,51 com desvio padrão de 1,10, e intervalo de confiança de 1,41 a 3,61, para a questão da utilização de um sistema de recompensas com base no desempenho ser regularmente utilizado. Observa-se que o nível de percepção acerca desse controle é baixo. Isso demonstra uma possível ausência de um sistema de recompensa, contrariando a teoria que enuncia a necessidade de se atribuir valores aos resultados da execução das atividades ou um sistema de recompensa efetivo não necessariamente monetário, para que as pessoas se sintam motivadas.

6 CONCLUSÕES

A pesquisa teve como objetivo fornecer aos servidores e demais colaboradores do STJ a percepção dos servidores da SCI/STJ, a respeito dos sistemas de controles gerenciais existentes na referida unidade. Para tanto, baseou-se na estrutura teórica proposta por Merchant e Van der Stede (2007).

Os resultados da análise sugerem que, no que diz respeito ao sistema de controle percebido pelos servidores entrevistados, em comparação com a teoria proposta, 68% das respostas de pesquisa se situam em um intervalo de confiança consistente com um bom sistema de controle. Assim, de acordo com a percepção dos servidores da SCI/STJ, esta unidade está, no geral, sob controle, ratificado pelo desmembramento da percepção global em 3 elementos de controle específicos, embora tenha sido identificado, em alguns desses elementos pontuais, perspectivas de melhorias, como o caso da insuficiência de câmeras para o controle da ação, e o caso do controle de resultado com base em recompensas.

Elaborar o trabalho em uma unidade específica e não na organização como um todo gerou uma restrição de tamanho da amostra e pode ser apontado como um fator limitador da pesquisa, visto que as análises com amostras maiores, em tese, podem fornecer resultados mais confiáveis. Todavia, no presente trabalho, esse fator não comprometeu as análises e conclusões, uma vez que a população foi composta do total de servidores lotados na SCI/STJ, fornecendo, assim, a opinião o mais próximo do grau de confiabilidade esperado para esse tipo de pesquisa. Além disso, a falta de literatura sobre o assunto, em língua nativa, mostrou-se, também, como fator limitador da pesquisa.

Por fim, sugere-se para trabalhos subseqüentes, que pesquisas com a mesma estrutura conceitual sejam aplicadas em outras unidades do STJ com metodologia diferente (outros instrumentos diferentes do questionário utilizado), para que se avalie a percepção dos demais servidores quanto aos controles gerenciais da organização, ou ainda, que seja feita uma investigação quanto às causas e/ou motivos que ensejaram uma percepção de baixo controle em algumas situações específicas.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Antony A. *et al.* **Contabilidade gerencial**: tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Regulamento dos Serviços da Secretaria de Controle Interno**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/intranet/controleinterno/regulamento/dosservicosdasecretariadecontroleinterno>>. Acesso em: 03 jan. 2009.
- AJZEN, I. *Perceived behavioral control, self efficacy, locus of control and the theory of planned behavior*. **Journal of Applied Social Psychology**, v. 32, n.4, p. 65, 2002.
- ANDREWS, Kenneth R. *The concept of corporate strategy*. **Homewood, Ill.**: Dow Jones-Irwin, 1971.
- ANTHONY, Robert N. *Planing and control systems: a framework for analysis*. Boston: *Harvard Business School*, 1965.
- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.
- BATESON, John E. G.; HOFFMAN, K. Douglas; SIMONINI. **Marketing de serviços**. 4. ed. Porto Alegre: *Bookman*, 2001.
- BERRY, Anthony J.; BROADBENT, Jane; OTLEY, David. **Management control: theories, issues and practices**. London: *MacMillan*, 2005.
- BOWDITCH, J. L., BUONO, A. F. **Elementos de comportamento organizacional**. São Paulo: Pioneira, 1997.
- FLAMHOLTZ, E.G. *Organizational control systems as a managerial tool*. **California Management Review**, v.22, n.2, p.50-59, 1979.
- _____. *Effective organizacional control: a framework, applications and implications*. **European Management Journal**, v. 14, n. 16, p. 64-78, Dec. 1996.
- GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional, textos e casos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- HOFSTEDE, G.H. *Management control of public and not-for-profit activities*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 6, n. 3, 1981.
- HORNGREN, Charles T. *et al.* **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- KOTLER, Philip; ARMSTRONG, Gary. **Princípios de Marketing**. 9. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2003.
- LACERDA, T.; VEIGA, R. O envio de mala direta eletrônica como condição facilitadora para o consumo: um estudo teórico-empírico. **GEPROS. Gestão da Produção, Operações e Sistemas - ISSN 1984-2430**, América do Norte, 01 06 2008.

LORANGE, Peter; MORTON, Michael S.S. *A framework for management control systems*. *Sloan management review*, v.16, n. 1, p. 41-56, 1974.

McCLELLAND, D. C. *Managing motivation to expand human freedom*. *American Psychologist*, 33, p. 201-210, 1978.

MERCHANT, K.; VAN DER STEDE, W. *Management Control Systems*. Prentice Hall, 2007.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

WIKIPEDIA Enciclopédia. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Risco>>. Acesso em: 04 nov. 2008

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ANSOFF, Igor; McDONNELL, Edward. **Implantando a administração estratégica**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1993.

BIERMAN, HAROLD. **Contabilidade gerencial**. 2. ed Rio de Janeiro: Guanabara Dois, 1979.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: Teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1998.

GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W.; PARAVATO, José Luiz (Trad.). **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

KOTLER, Phillip. **Marketing para o século XXI como criar, conquistar e dominar mercados**. 11. ed. São Paulo: Futura, 2002.

LAS CASAS, Alexandre Luzzi. **Marketing: conceitos, exercícios, casos**. 7. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís. . **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 2. ed. São Paulo, SP: Atlas, 1998.

SÁ, A. Lopes de. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1971.

THIBERT, RAYMOND BERTRAND. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico, 1974.

APÊNDICE A – Questionário de Pesquisa

AFIRMATIVAS		DISCORDO TOTALMENTE	DISCORDO	NÃO DISCORDO ENM CONCORDO	CONCORDO	CONCORDO TOTALMENTE
1	As atividades que você realiza estão plenamente alinhadas com os objetivos da unidade (controle do resultado)	()	()	()	()	()
2	No ambiente de trabalho existem câmeras suficientes para controlar as ações (controle da ação)	()	()	()	()	()
3	No ambiente de trabalho existem pessoas que coordenam as tarefas a serem realizadas (controle da ação)	()	()	()	()	()
4	São utilizados formulários regularmente para controle das atividades na sua unidade de trabalho (controle da ação)	()	()	()	()	()
5	O código de ética existente é do conhecimento de todos e plenamente seguido na sua unidade de trabalho (controle das pessoas)	()	()	()	()	()
6	O regulamento interno existente é do conhecimento de todos e plenamente seguido na sua unidade de trabalho (controle das pessoas)	()	()	()	()	()
7	Você desenvolve seu trabalho com total motivação (causa das pessoas)	()	()	()	()	()
8	O programa de treinamento existente é amplamente utilizado no seu ambiente de trabalho (controle das pessoas)	()	()	()	()	()
9	Você possui total aptidão para realizar as tarefas que lhe são atribuídas (controle das pessoas)	()	()	()	()	()
10	As metas existentes são integralmente cumpridas na sua unidade (controle do resultado)	()	()	()	()	()
11	A mensuração do seu desempenho é realizada periodicamente (controle do resultado)	()	()	()	()	()
12	Um sistema de recompensas com base no desempenho é regularmente utilizado (controle do resultado)	()	()	()	()	()
13	O conjunto de rotinas e procedimentos existente para orientar as pessoas é plenamente seguido na sua unidade (controle da ação)	()	()	()	()	()
14	Os treinamentos oferecidos sempre estão alinhados com as atividades da unidade (controle das pessoas)	()	()	()	()	()
15	Você percebe claramente a contribuição das suas atividades para a estratégia do órgão (controle da ação)	()	()	()	()	()